



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Sigmabor s.r.o., v likvidaci**, se sídlem Mlýnská 326/13, Brno, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2019, čj. 1687/19/5300-21442-711458, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2021, čj. 29 Af 28/2019-40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je vyměření DPH podle pomůcek.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty podle pomůcek platebním výměrem ze dne 10. 11. 2017, čj. 4548233/17/3001-51525-712060, za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 5 197 897 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím platební výměr potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Soud dospěl k závěru, že pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny zákonné předpoklady. Žalobkyně, ani přes výzvu správce daně, nepodala daňové přiznání. Nebyla zbavena možnosti spolupráce se správcem daně, nýbrž se o ni sama připravila. Správce daně využil veškerých použitelných informací a skutečností, které měl pro stanovení daně k dispozici. Nebyl proto důvod využít údaje od srovnatelného subjektu jako pomůcky. Není zřejmé, jaké vhodnější pomůcky by měly orgány finanční správy v dané skutkové a právní situaci použít. Postupem daňových orgánů nedošlo k poškození procesních práv žalobkyně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Tvrdí, že správce daně stanovil daň za pomoci zastřené dokazování, nikoliv dle pomůcek. Veškeré použité údaje použité v rámci pomůcek, mimo domněnek, se váží přímo ke stěžovateli. Té tak bylo znemožněno vést dokazování v odvolacím řízení. Domněnka, kterou správce daně při pomůckách zohlednil, tedy že nakupované zboží v jiných členských státech neukončilo přepravu v České republice, nemá oporu v dokazování. Důkazní břemeno přitom tížilo daňové orgány. Pomůckou může být pouze exaktní údaj, nikoliv domněnka o takovémto údaji. Přejít na pomůcky nebyl možný dle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, *ALGON*. Správce daně měl, po marném zaslání výzvy, zahájit daňovou kontrolu. Stěžovatelka byla ovládána maďarskými státními příslušníky, výzva správce daně tedy musela být překládána. Vydání platebního výměru po zaslání pouze jediné výzvy je proto v rozporu se zásadou součinnosti.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka byla v daňovém řízení pasivní. V dané věci byly splněny veškeré podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Poznatky využité jako pomůcky se netýkají přímo dotčeného zdaňovacího období. Nemůže se tedy jednat o důkazní prostředky. Správce daně nebyl povinen využít jako pomůcku srovnatelný subjekt. Z námitek stěžovatelky není zřejmé, jaké vhodnější pomůcky měly být využity. Stěžovatelka měla dostatek času podat daňové přiznání. To však neučinila ani na výzvu správce daně. Začala být aktivní až po vydání platebního výměru. S ohledem na § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, již aktivita stěžovatelky v odvolacím řízení nebyla účelná. Stěžovatelka až poprvé v kasační stížnosti tvrdí, že závěr správce daně, že zboží neukončilo přepravu v České republice, je nesprávný. Jedná se tak o nepřipustnou námitku. Usnesení NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 183/2014 je navíc nepřiléhavé, neboť se zabývá vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly. Stěžovatelka však nepodala ani řádné daňové přiznání, přestože byla správcem daně vyzvána.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Ze spisu vyplývá, že stěžovatelka nepodala řádné daňové přiznání. Správce daně jí proto výzvou vyzval k podání řádného daňového přiznání. Na tuto výzvu stěžovatelka nereagovala. Správce daně následně stěžovateli vyměřil platebním výměrem daň z přidané

pokračování

hodnoty podle pomůcek. Proti platebnímu výměru se stěžovatelka odvolala. V odvolacím řízení předložila řádné daňové přiznání a souhrnné hlášení.

[8] Nejvyšší správní soud se, i s ohledem na vyjádření žalovaného, nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[9] Stěžovatelka předně namítá, že byla ovládána maďarskými státními příslušníky. Výzva správce daně tedy musela být překládána. Vydání platebního výměru po zaslání pouze jediné výzvy je proto v rozporu se zásadou součinnosti. Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, že se jedná o námitku, která nebyla vznesena před krajským soudem, ačkoliv vznesena být mohla. Uvedenou kasační námitku stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřuje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud se ovšem neztotožnil s tvrzením žalovaného, že nepřipustné jsou i námitky ohledně neukončení přepravy zboží v České republice a nemožnosti přechodu na pomůcky z důvodu, že tyto námitky stěžovatelka nenamítala v řízení před krajským soudem. Stěžovatelka v žalobě poukazovala na to, že jí daňová povinnost byla ve skutečnosti stanovena dokazováním, nikoliv podle pomůcek, resp. že jí tato povinnost měla být stanovena dokazováním. V žalobě také namítala, že správce daně jako pomůcku zvolil údaje z předchozích řízení a odkázala se na bod 18 žalobou napadeného rozhodnutí. V něm žalovaný popsal, že využil jako pomůcku údaje z jiných řízení, tedy že stěžovatelka nakupovala zboží od dodavatelů z jiných členských států a dodávala zboží do jiných členských států, sdělovala dodavatelům české DIČ a zboží nikdy nedorazilo do České republiky. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že tyto námitky nelze považovat za nepřipustné z důvodu, že je stěžovatelka v řízení před krajským soudem nenamítala.

[11] Jde-li o námitky projednatelné, stěžovatelka namítá, že správce daně stanovil daň za pomocí zastřené dokazování. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka brojí především proti naplnění jedné z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu, tedy že daň nelze stanovit na základě dokazování. Z postupu správce daně dovozuje omezení možnosti vést dokazování ke zjištění správné daňové povinnosti, která se dle jejího názoru od stanovené daně odlišovala. Krajský soud odkazem na komentářovou literaturu vysvětlil, že je třeba odlišovat podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v zavislosti na tom, zda daňový subjekt podal řádné daňové podání či nikoliv. Stanovit daň dokazováním totiž předpokládá, že daňový subjekt podal daňové přiznání a dokazováním se prokazují skutečnosti, které v daňovém přiznání daňový

subjekt sám uvedl, popř. měl uvést. Pro stanovení daně na základě pomůcek byly splněny zákonné podmínky. Způsob stanovení daně podle pomůcek si stěžovatelka zapříčinila sama tím, že ani přes výzvu správce daně nepodala daňové přiznání. V žalobě sice namítala nesprávnou výši stanovené daně, nikterak toto tvrzení ovšem neprokázala.

[12] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka nepodala řádné daňové přiznání ani na výzvu správce daně. Na tuto výzvu správce daně ani nikterak nereagovala. Za takové situace nelze po správci daně vyžadovat, aby zahájil daňovou kontrolu a prováděl dokazování. Je totiž třeba rozlišovat, zda daňový subjekt řádné daňové podání podal, resp. zda prokázal alespoň základní součinnost, či nikoliv. Jelikož stěžovatelka řádné daňové přiznání ani na výzvu nepodala, vedení dokazování by bylo bezpředmětné. Ke stejným závěrům NSS dospěl již v rozsudku ze dne 7. 4. 2005, čj. 1 Afs 62/2004-68, č. 610/2005 Sb. NSS, byť ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Právní úprava stanovení daně podle pomůcek v zákoně o správě daní a poplatků a daňovém řádu, ve vztahu k nyní posuzované otázce, je ovšem totožná. V nyní posuzované věci tak NSS neshledal důvod se od své předchozí judikatury odklonit. Správce daně proto nepochybil, pokud v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu stanovil daň podle pomůcek. Stěžovatelka se jen svojí vlastní nečinností připravila o možnost stanovení daně dokazováním. Z toho rovněž plyne, že žalovaný správně vedl odvolací řízení v omezeném režimu dle § 114 odst. 4 daňového řádu. Pro přezkum oprávněnosti přechodu na pomůcky při stanovení daňové povinnosti daňového subjektu je totiž rozhodný skutkový stav zjištěný před správcem daně, tj. k okamžiku vydání prvostupňového rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 9. 9. 2022, čj. 8 Afs 289/2020-40). V řízení před správcem daně byla stěžovatelka pasivní.

[13] Správce daně při konstrukci pomůcek primárně vycházel z údajů z mezinárodní výměny informací v oblasti DPH. Tyto údaje interpretoval v souladu se zjištěnými informacemi z řízení za jiná zdaňovací období roku 2014 a 2015, tedy tak, že nakoupené zboží z jiných členských států nebylo dodáno do České republiky, nýbrž do jiných členských států. Stěžovatelka dodavatelům přitom sdělovala české daňové identifikační číslo. Měla proto povinnost daň přiznat v České republice v souladu s § 11 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu v tom, že tuto konstrukci pomůcek nelze považovat za excesivní, neodůvodněnou či nepřiměřenou. Naopak, správce daně vhodně využil poznatky zjištěné z mezinárodní výměny informací v oblasti DPH a zasadil je do kontextu obchodních praktik stěžovatelky. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že poznatky správce daně z její obchodní činnosti jsou pouhé domněnky. Žalovaný i krajský soud se zabývaly způsobem obchodování stěžovatelky v předchozích i následujících zdaňovacích obdobích a vždy dospěly k závěru, že nakupované zboží neukončilo přepravu v České republice, a tudíž stěžovatelce vznikla povinnost přiznat daň dle § 11 odst. 2 zákona o DPH. Tyto závěry potvrdil i Nejvyšší správní soud v nedávných rozsudcích ze dne 28. 2. 2023, čj. 8 Afs 206/2021-33, a ze dne 9. 3. 2023, čj. 8 Afs 205/2021-36. Jedná se tak o potvrzené obchodní praktiky stěžovatelky, které jsou relevantní i pro nyní posuzované zdaňovací období. Ačkoliv se nejedná o exaktní údaj, jak namítá stěžovatelka, jedná se o zcela zdůvodněnou úvahu správce daně, která neodporuje elementárním zásadám logického myšlení. Stěžovatelce ani při stanovení daně podle

pokračování

pomůcek nic nebránilo prokázat, že se právě v nyní posuzovaném zdaňovacím období její obchodní praktiky lišily a z tohoto důvodu (či z jiného důvodu) je zjištěná celková daňová povinnost hrubě nesprávná. To ovšem neučinila.

[14] Stěžovatelka svá tvrzení podpořila odkazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci *ALGON*, k čemuž dále namítá procesní pochybení správce daně, tedy že přechod na pomůcky nebyl možný. Svá tvrzení přitom nikterak argumentačně nerozvíjí. Stěžovatelkou citovaný úryvek usnesení se věnuje postupu správce daně poté, co mu vzniknou důvodné pochybnosti ohledně tvrzení daňového subjektu a následné výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, která byla daňovým subjektem oslyšena. V nyní posuzované věci nejen že stěžovatelka nepodala řádné daňové přiznání, ale nikterak ani nereagovala na výzvu k jejímu podání. Procesní aktivitu započala až podáním odvolání proti platebnímu výměru. Z tvrzení stěžovatelky proto není zřejmé, v čem měly daňové orgány pochybit. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud přitom žádné pochybení neshledal.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že žádná z přípustných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 9. března 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu